

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

ISS: ANÁLISE ACERCA DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA COBRANÇA
DO TRIBUTO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003

NATHÁLIA DOS SANTOS LUZES

Rio de Janeiro
2018/1º semestre

NATHÁLIA DOS SANTOS LUZES

**ISS: ANÁLISE ACERCA DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA COBRANÇA
DO TRIBUTO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, **sob a orientação da professora Laís Gramacho.**

**Rio de Janeiro
2018/1º semestre**

NATHÁLIA DOS SANTOS LUZES

**ISS: ANÁLISE ACERCA DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA COBRANÇA
DO TRIBUTO NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, **sob a orientação da professora Laís Gramacho.**

Data da aprovação: __/__/____.

Banca examinadora:

Orientador

Membro da banca

Membro da banca

**Rio de Janeiro
2018/1º semestre**

Ao meu avô, Darcy dos Santos,
e à minha mãe, Sonia Regina dos Santos.

AGRADECIMENTOS

Ao fim de mais uma etapa da minha vida acadêmica, agradeço àqueles que estiveram ao meu lado do início ao fim.

Em primeiro lugar (sempre), agradeço a minha mãe, Sonia, por todo suporte e incentivo. Mais que isso, pelos puxões de orelha seguidos da máxima: “Nathália, você já começou a escrever?”. Serei eternamente grata por todo seu empenho e amor. Você é minha melhor amiga, meu porto seguro. Agradeço a Deus por ter nos feito mãe e filha nessa vida.

Agradeço ao meu avô Darci (em memória), meu xodó, meu ídolo, meu maior amor, por vibrar comigo nas minhas conquistas e por segurar minha mão nas derrotas. Eu te amo hoje, amanhã, depois e sempre! Esse é um presente da sua neta querida.

Às amigas que a Faculdade Nacional de Direito me proporcionou, em especial aos meus amores Aline, Amanda, Ana, Carol Arruda, Carol Ferraz, Gabi, Isadora, Luisa, Marina, Nath Sessim, Nicole e Paula. Obrigada pelas risadas e gritarias, pela amizade, pela base e suporte em todos os meus momentos. Nada seria igual sem vocês. É uma alegria sem tamanho concluirmos essa etapa juntas. De 2013 para a vida!

À minha futura defensora Ketlyn, grande amiga e incentivadora, que me auxiliou desde a pesquisa bibliográfica até a leitura dos capítulos com comentários e sugestões. Obrigada por toda a ajuda, você é luz no meu caminho.

Aos grandes amigos que conquistei no BFBM, especialmente aos que acompanharam de perto minha corrida contra o tempo e me deram abraços cheios de amor para me acalmar. Vocês são brilhantes e fazem a minha rotina mais feliz!

Agradeço, por fim, à minha orientadora, professora Laís Gramacho, que foi brilhante em cada detalhe. Obrigada pelo carinho, compreensão e disponibilidade.

RESUMO

O Imposto Sobre Serviços sempre gerou dúvidas e incertezas ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque a Constituição Federal de 1988 atribui aos Municípios competência para instituir e cobrar imposto sobre os serviços de qualquer natureza. Concomitantemente, a lei maior determina que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Assim sendo, a regulação do ISS é feita pela Lei Complementar 116/2003 e o objeto do presente estudo é averiguar a controvérsia sobre a competência territorial para fins de incidência do ISS, a partir da leitura dos dispositivos legais que regulam a matéria em paralelo com as posições doutrinárias e jurisprudenciais. Para isso, serão analisadas questões como a taxatividade do rol de exceções presente no art. 3º da LC 116/2003, bem como de sua lista de serviços anexa, além da definição de estabelecimento prestador no que diz respeito à incidência do Imposto Sobre Serviços.

Palavras-Chaves: ISS; Lei Complementar 116/2003; competência territorial; taxatividade.

ABSTRACT

The Service Tax always results in doubts and questions to the treasury and to the taxpayers. The reason is the attribution that the Federal Constitution of 1988 gave to the municipalities to institute and charge service tax. Concomitantly, the Constitution determines that the conflicts of competence in tax law between the Union, the States, the Federal District and the municipalities and the regulamentation of constitutional limitations to tribute and establish standards in tax law shall be ruled by complementary law. Therefore, the service tax regulation is made through the Complementay Law 116/2003 and the subject of this study is to find out the controversy about the territorial competence for incidence of Service Tax from reading the legal devices which regulate the subject alongside the jurisprudential and doctrinaire positions. To achieve this, some questions such as the exhaustive list of services described in the 3rd article of complementary law 116/2003, just as the attached list and the definition of the establishment of the service provider will be discussed.

Keywords: Service Tax; Complementary Law 116/2003; conflicts of competence.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CPC – CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

LC – LEI COMPLEMENTAR

DL – DECRETO-LEI

ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS

IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

COFINS – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

CIDE – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

IVA – IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO BRASIL	
1.1. Contexto histórico da tributação dos serviços no Brasil.....	12
1.2. A hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços.....	15
1.2.1 O conceito de prestação de serviço no Direito Privado.....	17
1.2.2 Delimitação dos serviços abrangidos pela incidência do ISS.....	20
1.2.3 A taxatividade da lista anexa à lei complementar nº 116/2003.....	24
CAPÍTULO 2 - A COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA O ISS E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR	
2.1 Critérios utilizados para a delimitação territorial da competência para cobrança do ISS.....	30
2.2. A solução da Lei Complementar n. 116/2003.....	33
2.2.1 Conceito de estabelecimento empresarial no direito privado.....	36
2.2.2 Definição de estabelecimento prestador para fins de incidência do ISS.....	37
2.2.3 Interpretação da jurisprudência sobre o estabelecimento prestador para definição territorial da competência para o ISS.....	40
2.2.4 Exceções à regra do estabelecimento prestador e outros critérios previstos na LC 116/2003.....	44
CAPÍTULO 3 - PROBLEMAS ENCONTRADOS NA DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA A COBRANÇA DO ISS E A GUERRA FISCAL ENTRE MUNICÍPIOS	
3.1 Precedentes que demonstram que a solução trazida pela LC 116/2003 não resolveu o problema da delimitação da competência territorial para o ISS.....	46
3.2 Novas demandas socioeconômicas e novas tecnologias que reforçam o problema da regra do estabelecimento prestador.....	49
3.3. Possíveis soluções para a guerra fiscal dos Municípios.....	52
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

INTRODUÇÃO

A compreensão acerca do Sistema Tributário Nacional exige que sejam observadas as normas presentes na Constituição da República para que se possa encontrar a origem do fundamento de validade de todo o Sistema. Isso porque a Constituição Federal, dentre diversas disposições, estabelece limites ao poder de tributar e atribui competências aos entes federados para a criação dos tributos.

Nesse sentido, ressalta-se que o Brasil, que desde a Constituição Federal de 1891 adota o modelo federalista de origem norte-americana como forma de organização do Estado, garante aos seus entes federados autonomia em diversas searas, e notadamente a autonomia financeira.

Desta forma, a Constituição Federal de 1988 designou a todas as pessoas jurídicas de direito público (União, Estados e Municípios) a competência para legislar acerca de tributos específicos.

Trataremos no presente estudo do Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência municipal. O ISS incide sobre serviços definidos em lei complementar¹, excluídos aqueles sujeitos ao recolhimento do ICMS (serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal). Suas alíquotas, cujo percentual mínimo é de 2%², são fixadas por cada Município, e variam em função da natureza dos serviços prestados.

Historicamente, a norma responsável por ditar as normas gerais acerca do ISS era o Decreto-lei 406/1968, promulgado sob a égide da Constituição de 1967 e posteriormente recepcionado pela Constituição de 1988 com natureza de lei complementar. Desde a vigência do mencionado decreto, as incertezas pairavam sobre os sujeitos da relação tributária em comento, tendo em vista que os dispositivos do DL 406 não foram capazes de resolver questões como os limites da competência do Município para tributar os serviços realizados fora da circunscrição do seu território.

¹CFRB/88. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

² Lei Complementar n. 116/2003. Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Nesse contexto, foi promulgada a Lei Complementar 116/2003, que procurou solucionar o problema ampliando sua lista de serviços e acrescentando à regra geral de incidência do imposto exceções quanto ao critério territorial para o exercício da competência.

Todavia, as soluções apresentadas pela LC 116/2003 também não foram suficientes para sanar as dúvidas e controvérsias acerca do limite territorial para cobrança do ISS. Dessa forma, o objetivo do presente trabalho é realizar um estudo sobre o Imposto Sobre Serviços, desde sua criação até os dias atuais, em paralelo com o entendimento jurisprudencial ao longo do tempo e com a posição doutrinária, para que, após observados estes entendimentos, se possa chegar a uma possível solução para a intitulada “guerra fiscal”.

Além disso, pretende-se analisar a questão em relação aos serviços complexos, de execução continuada, nos quais a prestação por vezes extrapola os limites territoriais de determinado Município, bem como aqueles prestados no denominado “comércio virtual”, novo protagonista das controvérsias quanto ao local de incidência do tributo.

Sendo assim, far-se-á uma análise do Imposto Sobre Serviços no Brasil, sua hipótese de incidência e campo de abrangência, para que posteriormente se possa concluir a qual Município pertence a competência para tributação de serviços, e qual seria a solução para dirimir a notável “guerra fiscal” existente, nos termos do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, do Decreto-lei 406/1968 e da Lei Complementar 116/2003.

CAPÍTULO 1 - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NO BRASIL

1.1 - Contexto histórico da tributação dos serviços no Brasil

O Imposto Sobre Serviços constituiu-se a partir da edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, conhecida por promover a reforma do Sistema Tributário Nacional³. Todavia, embora o ISS na configuração existente tenha surgido com a emenda, há outras formas de tributação de serviços que podem ser consideradas antecedentes históricos.

Isso porque, à época da edição da referida Emenda havia: i) o imposto municipal sobre indústrias e profissões, cujo fato gerador era o exercício de qualquer atividade econômica remunerada; ii) o imposto municipal sobre diversões públicas, incidente sobre o valor dos ingressos ou entradas a recintos de diversões públicas; iii) o imposto estadual sobre transações, incidentes sobre certas prestações de serviços; iv) o imposto municipal de licença, devido pela autorização de atividade sujeita a fiscalização municipal; v) imposto sobre turismo e hospedagem, incidente sobre o valor das notas ou contas de hospedagem ou turismo exercidos nos Municípios⁴.

Em conformidade com a cronologia dos fatos, cumpre informar que a primeira previsão de tributação de serviços surgiu com a Constituição de 1891⁵, que atribuía aos Estados competência para instituir o imposto sobre indústria e profissões, considerado principal antecessor do ISS tal como é hoje. Nesse ponto, ressalta-se que o imposto sobre indústria e profissões possui um campo de abrangência distinto do ISS⁶, de modo que aquele

³ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008, p. 141. Segundo a autora, quando a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, previu a possibilidade de os municípios instituírem um imposto único sobre os serviços, ela procurou dar uma maior racionalidade e sistematização ao Sistema Tributário Nacional, evitando múltiplas incidências sobre o mesmo fato (serviço). Sendo assim, o legislador constituinte derivado dividiu a tributação do comércio entre Estados e Municípios. Coube aos primeiros a incidência sobre o comércio de mercadorias (bens materiais), enquanto aos últimos, o comércio de serviços (bens imateriais).

⁴ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008, p. 139.

⁵ CFRB/1891. Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
4º) sobre indústrias e profissões.

⁶ Aliomar Baleeiro aponta que o Imposto de Indústrias e Profissões abrangeria os serviços e as atividades econômicas de industrial, comerciante e produtos agrícola. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 264-265.

não é antecedente imediato deste.⁷

De acordo com Miranda Guimarães⁸, o fato gerador do Imposto sobre indústria e profissões era a atividade de exploração efetiva do comércio e indústria, ou o exercício, também efetivo, de profissão, arte, ofício ou função. Para o mencionado autor, a tributação em questão independia do resultado da atividade, mas necessitava que o ofício fosse desenvolvido com objetivo comercial, ou seja, visando o lucro. Nesses termos, o fato gerador não era o lucro, mas sim o exercício da atividade econômica, de forma que a taxaço pela via do imposto sobre indústria e profissão baseava-se no simples movimento econômico.

A Constituição de 1934, por sua vez, apresentou uma singela mudança no campo da tributação de serviços ao determinar que a competência para instituir o imposto sobre indústria e profissões seria dividida igualmente entre Estados e Municípios.⁹ Além disso, aos Municípios foi atribuída a competência para instituição de imposto sobre diversões públicas¹⁰¹¹, considerado uma previsão específica do imposto de indústria e profissões, posteriormente incluído no campo de incidência do ISS.¹²

A competência exclusiva do município para instituição do imposto de indústria e profissões foi estabelecida pela Constituição de 1946, a qual assegurou a permanência da

⁷ Nas palavras de Filipe Silvestre Lacerda Bastos, o imposto de indústrias e profissões abrangia a atividade econômica de indústria e se relacionava com categorias profissionais, ao passo que a abrangência do ISS é limitada à alguns serviços. BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. ISS: construindo um conceito constitucional de serviço. 1. Ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 3.

⁸ GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Imposto de indústrias e profissões: teoria e prática*. São Paulo: Saraiva, 1954, p. 54.

⁹ CFRB/1934. Art. 8º - Também compete privativamente ao Estados:

I – decretar impostos sobre:

g) indústria e profissões;

§ 2º - O imposto de indústria e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

¹⁰ CFRB/1934. Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

III - o imposto sobre diversões públicas;

¹¹ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008, p. 141. Segunda a autora, o fato gerador do imposto sobre diversões públicas era a prestação desse tipo de serviço, sendo que a incidência estava condicionada ao caráter comercial da atividade, uma vez que a sua base de cálculo era o valor do ingresso ou da entrada. O que nos faz afirmar que os espetáculos gratuitos não constituíam fato gerador do imposto.

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 44-50.

competência municipal para cobrança do imposto sobre as diversões públicas.¹³

Surge, nesse momento, para dar forma ao Imposto Sobre Serviços, a Emenda Constitucional nº 18/1965. O antigo imposto de indústrias e profissões, previsto na Constituição de 1946, bem como os impostos de diversões públicas e licença foram substituídos pelo ISS, deixando, portanto, de existir.¹⁴¹⁵

Conforme afirma Carlos Henrique de Mattos Franco¹⁶,

embora o campo de incidência do ISS seja constituído apenas de uma parte do gênero atividade lucrativa, abrangida pelo antigo Imposto de Indústria e Profissões, não seria correto admitir identidade quando os dois impostos pertencem a sistemas tributários diferentes, elaborados com fundamentos diversos. Os tributos do sistema anterior (criados através de conceitos nominalísticos), não podem ser cotejados como os tributos do sistema novo (instituídos por via de interferência à sua base econômica). O imposto que recaía sobre toda e qualquer atividade lucrativa (Imposto de Indústria e Profissões) desapareceu. Em seu lugar, apareceu outro, mais específico quanto ao seu objeto, por recair tão somente sobre a prestação de serviços. O ISS possui uma área de incidência diferente de qualquer outra pertencente aos tributos antigos.

Com o advento da Constituição de 1967, grande parte do sistema tributário elaborado pela Emenda nº 18 de 1965 foi incorporado ao texto constitucional, fato reforçado pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

Isso porque, a CF/1967 previu um processo legislativo diferenciado¹⁷ para a aprovação de leis complementares e estatuiu que cabia à LC veicular normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, matérias até

¹³ CRFB/1946. Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:

IV - de licenças;

V - de indústrias e profissões;

VI - sobre diversões públicas;

¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 49-50.

¹⁵ Bernardo Ribeiro de Moraes destaca que outro imposto que também foi suprimido foi o Imposto de Transações, instituído por alguns Estados no exercício da competência residual, mas que acabou onerando algumas modalidades de serviços. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 44-49.

¹⁶ FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. *Aspectos e estruturação do Imposto Sobre Serviços*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/3400/aspectos-e-estruturacao-do-imposto-sobre-servicos>. Acesso em: 27 mai. 2018.

¹⁷ CFRB/1967. Art 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares à Constituição;

III - leis ordinárias;

então reguladas pela Lei nº 5.172/1966, intitulada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36 de 1967.

Pelas razões expostas, o CTN teve alguns de seus artigos revogados pelo Decreto-lei nº 406/1968, que passou a regular integralmente o ISS. Para definir os serviços, o referido DL criou uma lista. Com as alterações promovidas, em especial pelo Decreto-lei nº 834/1969 e pela Lei Complementar nº 56/1987¹⁸, o DL nº 406/1968 regulamentou a matéria até o advento da Lei Complementar nº 116/2003, vigente atualmente.¹⁹

A Lei Complementar 116/03, por sua vez, foi alterada recentemente pela LC 157/16, que introduziu medidas para evitar a guerra fiscal entre municípios e a inclusão de novos serviços no campo de incidência do ISS. Dentre os pontos em questão, destaca-se a alteração do local de recolhimento do tributo para os contribuintes que tem como atividade operação com cartões de crédito e débito, *leasing* e planos de saúde, ponto que será melhor analisado adiante.

1.2 - A hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços

De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003²⁰, o fato gerador do ISS é a prestação dos serviços que constam na lista anexa à LC, realizados no território respectivo de cada município. Essa é a regra geral que deve prevalecer em respeito a norma constitucional²¹.

Ocorre que a LC nº 116/2003, responsável por regulamentar as normas gerais sobre a incidência do ISS, ampliou a lista de serviços tributáveis, antes delimitada pelo DL nº 406/1968, porém não eliminou a controvérsia existente sobre o local da prestação do serviço e

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. Ed. São Paulo: Dialética, 2008. P. 52-55.

¹⁹ Cumpre esclarecer que a Lei Complementar 116/2003 não revogou totalmente o Decreto-lei 406/68, mas apenas alguns dispositivos, permanecendo alguns vigentes até o momento.

²⁰ LC nº 116/2003, art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Aspectos Relevantes do ISS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 182. Nov. 2010. p. 160.

acabou por fomentar a guerra fiscal entre os entes federativos²².

De acordo com a Constituição Federal²³, compete aos municípios exigir o ISS somente dos serviços não abrangidos pela competência estadual, desde que previstos em lei complementar, de modo a excluir da competência municipal a instituição do imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.²⁴²⁵

Como exposto, o DL nº 406/1968 regulamentou a matéria até o advento da Lei Complementar nº 116/2003, que trouxe nova disciplina para o tema, conforme disposto em seus artigos 3º e 4º:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

[...]

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Dessa forma, em análise a materialidade do Imposto Sobre Serviços, observa-se que de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, o ISS compete, em regra, ao Município onde está localizado o estabelecimento prestador. As controvérsias e exceções acerca da regra geral de incidência serão melhor analisadas nos capítulos subsequentes.

²² Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, “a Lei Complementar nº 116/2003, adotou nova técnica para a Lista de Serviços, consignou em cada item o gênero, seguido dos subitens em espécies. O rol dos serviços constantes da LC nº 116/2003 foi ampliado de 101 da legislação anterior (LC nº 56/87), para 40 itens (gênero) que foram subdivididos em 190 subitens (espécie), com especificação exaustiva dos serviços tributáveis pelo ISS. Cada Município, portanto, adotará a técnica que julgar melhor para a cobrança do ISS, limitado, apenas pelos textos da Lei Suprema e da Lei Complementar, sendo que os itens do gênero dos serviços são apenas indicativo dos mesmos e os subitens são realmente os serviços tributáveis pelo imposto municipal, não podendo os Municípios acrescentarem serviços não constantes da lista anexa à LC nº 116/2003. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos Relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário n. 182. Nov. 2010. p. 160.

²³CFRB/1988. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

²⁴CFRB/1988. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Aspectos Relevantes do ISS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 182. Nov. 2010. p. 158-160.

1.2.1 - O conceito de prestação de serviço no Direito Privado

O direito tributário, para dirimir as controvérsias²⁶ provenientes da tributação de serviços, adota o conceito do direito privado segundo o qual prestação de serviços consiste em um negócio jurídico em que o prestador se compromete a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse de outrem – o tomador –, mediante certa e determinada remuneração.

Sobre a disciplina jurídica da prestação de serviços, nas lições de Caio Mário da Silva Pereira²⁷:

Deixando de lado o contrato de trabalho, individual ou coletivo, enquanto regulado pela legislação própria e objeto do Direito do Trabalho, bem como o regime jurídico do servidor público, como assunto do Direito Administrativo, agora tratamos do contrato civil de prestação de serviços, que podemos conceituar como aquele em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de sua atividade, mediante remuneração.

[...]

O objeto da prestação do empregado é a prestação da atividade, resultante da energia humana aproveitada por outrem, e tanto pode ser intelectual, como material, ou física.

Verifica-se que, no entendimento exposto acima, a onerosidade é considerada um elemento do contrato de prestação de serviços. Em contrapartida, na VI Jornada de Direito Civil, evento realizado em 2013, aprovou-se o Enunciado n. 541 do CJP/STJ, no qual foi determinado que o “contrato de prestação de serviço pode ser gratuito”. A justificativa do enunciado doutrinário cita duas correntes, uma favorável a onerosidade e outra à possibilidade da gratuidade. Observe-se:

Há controvérsia doutrinária a respeito da remuneração do prestador no contrato de prestação de serviços. Uma corrente entende que não é possível, pois a remuneração do prestador é sempre obrigatória. Nesse sentido: LISBOA, Roberto Senise, Manual de Direito Civil, vol. 3, Contratos, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341; ALVES, Jones Figueirêdo Alves, Novo Código Civil comentado, Coordenação: Ricardo Fiúza, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 534; TARTUCE, Flávio, Manual de Direito Civil: volume único, 2ª ed., Método, 2012, p. 685; e MELLO FRANCO, Vera

²⁶ Desde sua origem o Imposto Sobre Serviços é alvo de polêmicas. Isso porque, as leis que o regulam estabelecem que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. A controvérsia incide na definição do termo “estabelecimento prestador” para incidência do imposto e qual município é competente.

²⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil, Volume III, Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 19ª edição, 2015, p. 356.

Helena de, *Contratos: Direito Civil e Empresarial*, 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 128. Já a segunda admite que o contrato de prestação de serviços possa ser gratuito, sendo necessário apenas ajuste expresse. É como pensam Paulo Luiz Netto Lôbo (*Código Civil anotado*, Coordenação: Rodrigo da Cunha Pereira, Síntese, 2002, p. 363) e César Fiuza (*Direito Civil: curso completo*, 6ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 436). Apesar das considerações da primeira corrente, a razão está com a segunda, porque, embora não seja presumida a prestação de serviço gratuita, não há nenhum dispositivo legal que vede tal possibilidade se as partes manifestarem expressamente tal desejo.²⁸

Em que pese o entendimento firmado na VI Jornada de Direito Civil, ressalta-se que, para fins tributários, na literatura jurídica o entendimento é que a prestação de serviços envolve uma contraprestação com natureza remuneratória, não cabendo a hipótese de gratuidade.

Destaca-se que, sob a ótica do direito privado, a prestação de serviço implica em uma obrigação de fazer. “Pelo contrato de prestação de serviço, as partes ajustam a execução de tarefas, sem subordinação hierárquica, mediante certa retribuição. Tomador é quem encomenda os serviços e prestador, o que assume a obrigação de fazer”.²⁹

No mesmo sentido entendem Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

Em linguagem simples e direta, é a assunção de obrigação de fazer por uma parte (prestador de serviço ou executor), consistente em realizar atividades que geram proveito para outra (tomador de serviços ou solicitante), mediante uma retribuição. Ideia distinta não se colhe da análise doutrinária. Desde os clássicos, como o saudoso cearense Clóvis Beviláqua, até os contemporâneos, como os bons baianos Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, os civilistas não se afastam da conceituação aqui apresentada: “É o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a prestar certos serviços a uma outra, mediante remuneração” (BEVILÁQUA, Clóvis, cf. *Direito das Obrigações*, op. cit., p. 449). “É o negócio jurídico por meio do qual uma das partes, chamada de prestador, se obriga a realizar uma atividade em benefício de outra, denominada tomador, mediante remuneração” (GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo Curso de Direito Civil*, op. cit., p. 273) Da simples apreensão destas noções conceituais, depreende-se, sem qualquer dificuldade, que o âmbito de incidência do contrato de prestação de serviços é uma atividade humana, manual ou intelectual.³⁰

Em razão da polêmica acerca da incidência do imposto em consonância com a definição de prestação de serviços, principalmente em relação ao local da prestação para fins tributários, a definição de serviço se tornou tema de relevante discussão doutrinária. Segundo Aires Barreto, “serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção

²⁸ Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/152>> . Acesso em 28.mai.2018.

²⁹ NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil. Vol. 3, Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 392.

³⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil, Contratos: Teoria Geral e Contratos em Espécie*. São Paulo: Atlas, 2015. p. 794.

de um bem material ou imaterial"³¹.

Conforme aponta Misabel Derzi, a doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do ISS:

1. a prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
2. deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
3. executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. deve ser habitual, e não meramente eventual;
5. assim como ser objeto de circulação econômica, executado com o objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista); se público, haverá imunidade, exceto para aquele serviço dado em concessão ou permissão a terceiros.³²

Nessa seara, Humberto Ávila afirma:

A Constituição Federal de 1988 atribuiu poder de tributar aos entes federados por meio de regras de competência. Estas regras descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. A respeito das regras de competência, já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao asseverar que o intérprete "...não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis."³³

Nesse sentido, é possível enquadrar o ISS como imposto que incide sobre a prestação de serviços com conteúdo econômico. Em suma, conforme entendimento majoritário, o fato gerador do ISS é a prestação de serviço à terceiro, sendo o serviço de natureza material ou imaterial, com conteúdo econômico, em caráter negocial e previsto por lei complementar.³⁴

³¹ BARRETO, Aires. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 317.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 491. Destaca-se que a tese relacionada aos preços baixos mencionados no item 5 não prevaleceu nos Tribunais Superiores.

³³ ÁVILA, Humberto. *Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS*. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing Financeiro, análise da incidência. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 122, p. 120-131, novembro 2005.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Aspectos Relevantes do ISS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 182. Nov. 2010. p. 159.

Embora os doutrinadores do direito civil entendam, majoritariamente, que a prestação de serviços consiste em uma obrigação de fazer com contraprestação remuneratória, o Supremo Tribunal Federal, na análise de recursos de matéria tributária, cujo objeto é a incidência do ISS, tem questionado a possibilidade da tributação incidir sobre atividades que envolvam uma obrigação de dar pura ou em conjunto com uma obrigação de fazer. É o que se passa a analisar.

1.2.2 - Delimitação dos serviços abrangidos pela incidência do ISS

Como já exposto, o conceito de prestação de serviços para fins tributários é extraído do direito privado, de modo que o imposto considera-se devido quando o serviço constitui atividade envolvendo obrigação de fazer, desde que dentro da competência municipal.

A discussão acerca da incidência do ISS exclusivamente sobre obrigações de fazer é antiga, e remonta à própria Constituição Federal de 1988. As alterações recentes sofridas pela Lei Complementar nº 116/2003³⁵, responsável por regular o ISS, tendem a fomentar a discussão acerca da incidência do imposto em atividades que não só envolvem obrigações de fazer, mas também abarcam obrigações de dar.

Diante das distintas hipóteses de prestação de serviços e da controvérsia existente na incidência ou não do ISS em determinadas atividades³⁶, o STF, no julgamento das demandas

³⁵ Um exemplo claro pode ser verificado na redação dada ao novo item 1.09 na Lista de Serviços sujeitos ao ISS, segundo o qual o imposto municipal passará a incidir sobre as atividades de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).” Note-se que nem todas essas atividades envolvem, total ou parcialmente, uma obrigação de “fazer.” Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>>. Acesso em 29.mai.2018.

³⁶ Como exemplo das demandas controvertidas direcionadas ao STF, encontra-se a discussão acerca do leasing. Observe-se a ementa do RE 592.905/SC: EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

relacionadas ao tema em tela, tem procurado firmar jurisprudência que melhor atenda ao equilíbrio de interesses entre contribuinte e fisco.

Nesse ponto, tem especial importância o precedente estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em 2001³⁷. Na ocasião, seis dos onze ministros que participaram do julgamento entenderam que, em respeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional³⁸ e artigos 1.188³⁹ e 1.216⁴⁰ do Código Civil de 1916, somente a prestação de serviços em que fosse envolvido na via direta o esforço humano poderia ser considerada fato gerador do ISS. Os Ministros vencidos adotaram o posicionamento de que a expressão “de qualquer natureza” prevista na CFRB permitiria que o ISS tivesse como hipótese de incidência qualquer atividade que não representasse uma venda de mercadorias (o que inclui a locação de bens), ou o trabalho assalariado. Por fim, decidiu-se que o conceito de serviço para fins de incidência do ISS não seria propriamente um conceito residual em relação às operações de circulação de mercadorias ou financeiras, mas sim tipo jurídico que deveria seguir a definição de serviço como obrigação de fazer encontrada no direito privado.

Entretanto, a discussão acerca da distinção entre obrigações de dar e de fazer foi retomada em 2009 pelo STF no julgamento do RE nº 592.905/SC, que tratou da incidência do ISS sobre as operações de *leasing*.

A linha de entendimento defendida até então foi analisada sob uma nova perspectiva. O Ministro Relator Eros Grau considerou que restringir a incidência do tributo à existência de uma obrigação de fazer, nos termos definidos no direito privado, esvaziaria o conteúdo da expressão de qualquer natureza prevista na CFRB, uma vez que, nas palavras do Ministro, “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”. Em trecho de seu voto:

³⁷ STF, DJe 11 out. 2000, RE 116.121/SP, Tribunal Pleno.

³⁸ CTN, art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

³⁹ CC/1916, art. 1.188. Na locação de coisas, um das partes se obriga a ceder á outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

⁴⁰ CC/1916, art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

3. Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. É irrelevante, nas duas últimas hipóteses - *leasing* financeiro e *lease-back* -, existir uma compra. O fato é que toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem. [...]

4. O chamado *leasing* financeiro - valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão - configura "atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de por a coisa a disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviços do que a circulação de mercadorias ou outra qualquer operação tributável". Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tabula rasa da expressão 'de qualquer natureza', afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing financeiro*), contrato autônomo não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*.

Ao fim da discussão, o Tribunal Pleno do STF acordou que as operações de *leasing* financeiro e do *lease-back* seriam tributáveis pelo ISS, já que envolvem tanto um dar quanto um fazer, ao passo que as operações de *leasing* operacional foram consideradas não tributáveis pelo imposto municipal, posto que a atividade em questão revelaria a preponderância da obrigação de dar em detrimento de eventual fazer.

Nesse contexto, com base no precedente firmado no RE nº 116.121, o STF aprovou, em 2010, a edição da Súmula Vinculante nº 31⁴¹, a qual assegurou que "é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

A discussão acerca da dicotomia obrigação de fazer/obrigação de dar foi retomada no Plenário do STF em 2016, durante o julgamento do RE nº 651.703-PR, no qual foi firmado precedente (por maioria de votos) em sede de recurso sujeito à sistemática da Repercussão

⁴¹ Súmula Vinculante 31: é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Geral⁴², determinando que as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde estão sujeitas à incidência do ISS.

Em oposição ao entendimento até então firmado pelo STF, o Ministro Relator Luiz Fux defendeu que “embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa”⁴³, razão pela qual a caracterização do fato gerador do ISS não estaria limitada às típicas obrigações de fazer.

Além disso, o Ministro Relator argumentou a favor do retorno à conceituação do fato gerador do ISS pela perspectiva da residualidade, na qual há a possibilidade de incidência do imposto municipal sobre todas as atividades, materiais ou imateriais, que gerem utilidade para terceiros e não estejam sujeitas à incidência do ICMS ou do IOF. Nas palavras do Ministro Fux:

Da mesma forma, por força do comando constitucional expresso no art. 156, III, reforçado pela prescrição do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, o constituinte também remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é atualmente desempenhado pela LC nº 116/2003. A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.⁴⁴

Na mesma oportunidade, o Ministro Marco Aurélio divergiu do relator por considerar que a verificação da presença de esforço humano por meio da realização de uma obrigação de

⁴² A Emenda Constitucional nº 45/2004 incluiu a necessidade de a questão constitucional trazida nos recursos extraordinários possuir repercussão geral para que fosse analisada pelo Supremo Tribunal Federal. O instituto foi regulamentado mediante alterações no Código de Processo Civil e no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

As características do instituto demandam comunicação mais direta entre os órgãos do Poder Judiciário, principalmente no compartilhamento de informações sobre os temas em julgamento e feitos sobrestados e na sistematização das decisões e das ações necessárias à plena efetividade e à uniformização de procedimentos. Nesse sentido, essa sistematização de informações destina-se a auxiliar a padronização de procedimentos no âmbito do Supremo Tribunal Federal e nos demais órgãos do Poder Judiciário, de forma a atender os objetivos da reforma constitucional e a garantir a racionalidade dos trabalhos e a segurança dos jurisdicionados, destinatários maiores da mudança que ora se opera. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>.

⁴³ STF, DJe 25 abr. 2017, RE 651.703, Repercussão Geral, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno.

⁴⁴ STF, DJe 25 abr. 2017, RE 651.703, Repercussão Geral, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno.

fazer continuaria consistindo em requisito essencial para a tributação pelo ISS:

Para caracterização de determinada prestação como serviço, passível de tributação, mostra-se indispensável a presença de esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para a execução, certas obrigações de dar. Não havendo essa nota característica, ou sendo o fazer mero acessório no negócio jurídico entabulado, surge impróprio enquadrar a atividade como serviço, descabendo a tributação em virtude da incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional.⁴⁵

Postura semelhante à do Ministro Fux adotou o Ministro Roberto Barroso ao afirmar que, para fins de incidência do ISS, a CFRB buscou englobar todas as relações econômicas atualmente existentes no mercado e destacou que o caso concreto analisado envolveria atividades que englobam tanto obrigações de dar quanto de fazer e, portanto, estariam incluídas no conceito abrangente de serviço que havia sido explicitado no julgamento acerca da incidência do imposto sobre as atividades de *leasing* financeiro e *lease-back*.⁴⁶

Não obstante as divergências no posicionamento dos ministros que participaram do julgamento do RE nº 651.703-PR⁴⁷ e ainda que nem todos tenham se manifestado expressamente acerca (i) da superação, total ou parcial, do precedente firmado no julgamento do RE 116.121-3/SP; (ii) da adoção do critério explicitado pelo Ministro Eros Grau no Recurso Extraordinário 592.905/SC como novo paradigma para o tema, ou (iii) da aplicação da tese da residualidade defendida pelos Ministros Luiz Fux e Luís Barroso, é notável que a orientação do STF sobre o tema está se distanciando da simples dicotomia entre obrigações de dar e de fazer como *ultima ratio* para a definição da incidência do ISS.

1.2.3 A taxatividade da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003

⁴⁵ STF, DJe 25 abr. 2017, RE 651.703, Repercussão Geral, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno.

⁴⁶ STF, DJe 25 abr. 2017, RE 651.703, Repercussão Geral, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno.

⁴⁷ Destaque-se o acórdão do julgado: vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 581 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, fixando tese nos seguintes termos: "As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88", vencido o Ministro Marco Aurélio quanto ao mérito e à tese firmada. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. STF, DJe 25 abr. 2017, RE 651.703, Repercussão Geral, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno.

Conforme dispõe o art. 146, III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.⁴⁸

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está incluído na esfera de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e os serviços passíveis de tributação pelos referidos entes estão arrolados em um documento próprio aprovado por lei complementar: a lista anexa à LC 116/2003. Nas palavras de Andrei Pitten Velloso, os municípios não têm o poder de exigir o ISS sobre todos e quaisquer serviços, uma vez que não podem cobrá-lo sobre: ii) os serviços de comunicação e transporte intermunicipal ou interestadual, que são tributados pelo ICMS, conforme previsto no art. 155, II, da CF; ii) os serviços de industrialização, que sofrem a incidência do IPI sempre que a industrialização seja o elemento preponderante na operação econômica; e iii) os serviços não definidos em lei complementar.⁴⁹

Com intuito de simplificar a incidência do ISS, o procedimento de listar os serviços acabou gerando um efeito reverso. Isso porque, dada a complexidade de definir o que é serviço, fazê-lo de modo taxativo abriu precedente para discussões sobre o enquadramento de atividades diversas às listadas.

Nesse sentido, merece destaque o entendimento de Misabel Derzi:

A lista, pela qual se enumeram taxativamente os serviços um a um, pecará pelo excesso ou por falta, atropelando a Constituição. Assim se manifestaram Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges, Roque Carrazza, Sacha Calmon, Misabel Derzi e outros. Mas doutrina substancial e jurisprudência dominante, ao invés de buscar um conceito determinado e especificante, cujos critérios e notas contassem de lei complementar, passaram a aceitar a lista, com enumeração casuística, como único critério, de tal sorte que atividades que são serviços podem não estar nela incluídas e outras que não o são, dela constarem.

Na lógica da taxatividade, ainda que se esteja diante de outras modalidades que possam se enquadrar dentro do conceito de serviço, somente serão tributadas as atividades

⁴⁸ CFRB/88, art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁴⁹ Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/iss-interpretacao-extensiva-e-analogica-da-lista-de-servicos/7139>>. Acessado em 30.05.2018.

discriminadas na Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003.

Nesse ponto, cumpre expor o posicionamento de Aires Barreto, no qual não há coerência na incidência do ISS apenas sobre os itens descritos na lista de serviços, uma vez que a Constituição atribui autonomia aos Municípios para exigir o imposto. Segundo o tributarista, agir de tal forma é “dizer, com todas as letras, que o imposto sobre serviços não é de qualquer natureza”. Mais do que isso, é dizer “clara e incisivamente, que o ISS é um imposto incidente sobre serviços de determinada natureza”, desde que listados pela Lei Complementar.

O ponto levantado por Aires Barreto em sua manifestação não tem prevalecido nos Tribunais Superiores, que entendem ser a lista de serviços taxativa, podendo-se tributar somente os serviços nela descritos. Apesar disso, o Superior Tribunal de Justiça⁵⁰ e o Supremo Tribunal Federal⁵¹, diante dos numerosos recursos com este objeto, têm admitido uma interpretação extensiva dos serviços listados, com a ressalva de que é vedada a inclusão de categoria não prevista na lista, porém, o que nela existe admite ampla interpretação.

Ademais, no julgamento do Tema Repetitivo nº 132⁵² a 1ª Seção do STJ analisou a questão referente à possibilidade de utilização de interpretação extensiva dos serviços bancários constantes da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e, para os fatos jurídicos que lhe são pretéritos, da Lista Anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

O entendimento foi pacificado pela jurisprudência no RESP nº 1.111.234/PR, sob o rito

⁵⁰ São exemplos de recursos direcionados ao STJ e julgados sob o rito dos Recursos Repetitivos: (i) REsp 1111234/PR (tema 132 - questão referente à possibilidade de utilização de interpretação extensiva dos serviços bancários constantes da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 e, para os fatos jurídicos que lhe são pretéritos, da Lista Anexa ao Decreto-lei 406/68); (ii) REsp 1117121/SP (tema 198 - questão central trata da competência tributária para a cobrança de ISS, quando da realização de serviço de engenharia consultiva. O acórdão impugnado firmou entendimento no sentido de que a competência tributária para a cobrança do sobredito imposto é do município onde se situa o estabelecimento do prestador); REsp 1060210/SC (temas 354 e 355 - Questiona a incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil ou leasing, no que tange a definição da base de cálculo do tributo e o sujeito ativo da relação jurídico-tributária).

⁵¹ São exemplos de recursos direcionados ao STF e com Repercussão Geral reconhecida: (i) RE 592905/SC (tema 125 - Incidência do ISS sobre operações de arrendamento mercantil); (ii) RE 626706/SP (tema 212 - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis); RE 651703/PR (tema 581 - Incidência do ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde); RE 756915 (tema 688 - Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre serviços de registro público, cartorários e notariais).

⁵² Questão referente à possibilidade de utilização de interpretação extensiva dos serviços bancários constantes da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 e, para os fatos jurídicos que lhe são pretéritos, da Lista Anexa ao Decreto-lei 406/68.

dos recursos repetitivos, e pela edição da Súmula nº 424/STJ⁵³. Na ocasião, a Corte Superior firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres.⁵⁴

Conforme o voto da Relatora Ministra Eliana Calmon, “embora a lista anexa ao Decreto-lei 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003 sejam taxativas, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não a denominação utilizada pelo banco, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele.”⁵⁵

Importante ressaltar que, embora o recurso julgado tenha por objeto central os denominados “serviços bancários”, a posição do Superior Tribunal de Justiça firmou precedente para casos semelhantes, de modo que a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 e à Lei Complementar 116/03, para efeito de incidência de ISS, será analisada taxativamente, admitindo-se o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres aos já existentes apresentados com outra nomenclatura.

Nesse contexto, cabe a análise da decisão proferida pela 1ª Seção do STJ no EResp nº 887.360, em que o Ministro Relator Mauro Campbell Marques expôs que a questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 406/68 encontra-se superada tanto no STJ como no STF, e que a jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto.⁵⁶

⁵³ STJ, Súmula 424. É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987. (Súmula 424, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2010, DJe 13/05/2010)

⁵⁴ STJ, DJe 8 out. 2009. REsp 1.111.234/PR, Min. Rel. Eliana Calmon.

⁵⁵ STJ, DJe 8 out. 2009. REsp 1.111.234/PR, Min. Rel. Eliana Calmon

⁵⁶ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). REBOCAGEM E ATRACAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. 1. Cumpre investigar se o ISS incide sobre o serviço de reboque de embarcações, ainda mais no caso dos autos em que não está previsto no item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, com a redação dada pela LC nº 56/87. 2. A questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 406/89 encontra-se superada tanto nesta Corte como do E. STF. Sobreleva notar, contudo, que a jurisprudência pacificada nas turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto. 3. De uma forma simplista, o reboque tem a finalidade de facilitar a atracação de embarcações, razão pela qual não se trata, obviamente, de serviços congêneres. Tanto assim que a LC nº 116 de 31.07.2003, revogadora da LC 56/87, em seu item 20.01 incluiu, dentre outros, os serviços de reboque na referida Lista de Serviços, sem, contudo, excluir os de atracação, visto que não se trata de serviço idêntico. 4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocagem na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, sob pena de estar criando exação contra o disposto no art. 108,

Cumprе ressaltar que a 1ª Seção reformou a decisão da 1ª Turma do STJ que havia ratificado a incidência do ISS sobre serviços de rebocagem de embarcações (não referidos na lista anexa), por serem *auxiliares* aos serviços de atracação e desatracação de embarcações (referidos na lista anexa).⁵⁷

Os precedentes citados enfatizam a importância da distinção entre interpretação extensiva e aplicação analógica do direito. Nas palavras de Andrei Pitten Velloso,

a interpretação extensiva atua dentro dos limites do sentido literal possível dos termos e expressões empregados pelo legislador, levando à aplicação da regra a situações que se enquadram na dicção legislativa, compreendida num sentido amplo. Contrariamente, a analogia extrapola os limites semânticos da lei: vai além do dito pelo legislador, para estender a aplicação da regra impositiva àquilo que é análogo, mas distinto do fato tributado.⁵⁸

Está em trâmite no STF, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber e na sistemática da Repercussão Geral, o RE 784439⁵⁹, no qual se discute, à luz dos artigos 150, I; e 156, III, da Constituição Federal, o caráter taxativo, ou não, da lista de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, da cobrança do ISS sobre serviços bancários não arrolados no Decreto-lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87.

O Ministro Luiz Fux, no julgamento do RE 651.703/PR, expôs o seguinte ponto:

Os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB, pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos.

Mercê de a Constituição valer-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta, este posicionamento jurídico não conduz a que a lei complementar possa dispor

§ 1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da lista em comento. 5. Do cotejo entre as posições jurisprudências e os ensinamentos doutrinários infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva. 6. Não basta a aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocagem estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior. 7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de rebocagem durante a vigência do DL 406/68.

⁵⁷ STJ, DJe 1º dez. 2008. REsp 887.360/BA, Min. Rel. Luiz Fux.

⁵⁸ Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/iss-interpretacao-extensiva-e-analogica-da-lista-de-servicos/7139>>. Acessado em 30.05.2018.

⁵⁹ Tema 296 - Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal.

livremente sobre os impostos previstos na Constituição. É que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional na definição da competência tributária.

Deveras, muito embora a materialidade dos impostos pressuponha o reconhecimento de conceitos mínimos, o processo de definição de qual imposto deverá incidir no caso concreto deve tomar como ponto de partida a solução oferecida pela lei complementar, nos seguintes termos:

A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF. (OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar*. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200).

A lista de serviços veiculada pela lei complementar, sob esse ângulo, tem caráter taxativo, taxatividade que é o contraponto ao conceito econômico (juridicizado) de serviços que tem abertura semântica e vaguidade razoáveis. Essa contraposição é que confere segurança jurídica ao sistema, num país onde se decidiu atribuir a competência tributária aos municípios, que são em número de 5.568 no total. Consectariamente, nessa área de interseção entre os ramos do direito e o Direito Tributário, a valoração do legislador confere segurança jurídica.⁶⁰

Diante do exposto, com fulcro no entendimento pacificado pelo STJ acerca do tema, e da discussão em pauta no STF sob o rito da Repercussão Geral, é possível observar que conforme mencionado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, apesar de admitida a interpretação extensiva dos itens da lista de serviços, a tributação de serviços diversos dos referidos não é possível, haja vista que “para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto” na lista.

⁶⁰ STF, DJe 29 set. 2016. RE 651.703/PR. Tribunal Pleno.

CAPÍTULO 2 - A COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA O ISS E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR

2.1 Critérios utilizados para a delimitação territorial da competência para cobrança do ISS

Como abordado, a lei complementar responsável por regular o critério territorial referente à incidência do ISS era, até 2003, o Decreto-lei nº 406/1968, o qual dispunha que o local da prestação de serviços deveria ser o do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, o domicílio do prestador⁶¹.

A Lei Complementar nº 116/2003 não trouxe grandes alterações ao tema, apenas acrescentou um rol de exceções à regra geral de incidência. O conteúdo disposto no antigo art. 12 do DL 406/68 passou a ser ordenado pelo artigo 3º da Lei Complementar em questão, nos seguintes termos: “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV...”

Embora os critérios legais para a delimitação da competência territorial estejam dispostos na lei, especificamente no caput do artigo 3º da LC/116 (regra geral) e nos incisos I a XXV do mesmo artigo (exceções), a discussão sobre o município competente para tributar parece interminável. A interpretação acerca do termo “estabelecimento prestador” divide opiniões, vez que a Constituição assegura aos Municípios competência para recolher imposto sobre os serviços ali prestados, logo, entender de forma diversa contrariaria o princípio constitucional da territorialidade.

Em contrapartida, a lei determina que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. Mas o que constitui um estabelecimento como prestador de serviços? E na hipótese de o estabelecimento que prestou o serviço estar

⁶¹Decreto-lei nº 406/1968 Art 12. Considera-se local da prestação do serviço (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

localizado em um Município distinto daquele onde será entregue o serviço? Essas foram as questões que a LC 116/2003 tentou solucionar, sem sucesso.

As incertezas quanto ao limite territorial de competência e ao conceito do termo “estabelecimento prestador” levaram o STJ a se manifestar. A princípio, de acordo com entendimento pacificado pela Primeira Seção⁶², o ISS deveria ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador.

Após o julgamento do REsp 1.060.210/SC⁶³, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, e processado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil⁶⁴, a Primeira Seção do STJ modificou seu entendimento e concluiu que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, era o Município onde se localizava o estabelecimento prestador e, a partir da LC 116/03, passou a ser aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada.

Diante do questionamento acerca do que de fato é prestar um serviço, fisicamente, no território de um determinado Município, João Guilherme Sauer, em artigo intitulado “ISS, Sujeito Ativo e ‘Local da Prestação’”. A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial”⁶⁵ nos trouxe um excelente exemplo.

Conforme expõe o autor, tem-se a seguinte situação hipotética: uma empresa de Porto Alegre fabrica bombas de sucção, porém, acrescenta-se que os aparelhos são sofisticados e seu adequado funcionamento depende de instalação mediante técnica especial, que só a fabricante domina. As bombas, por sua vez, são vendidas em todo território nacional e, toda vez que o são, funcionários da fabricante se deslocam até os domicílios dos adquirentes para instalá-las. Eventualmente as bombas apresentam defeitos que exigem reparos, somente realizáveis na fábrica. Feitos os reparos, um funcionário se descola, novamente, ao domicílio

⁶² STJ, DJ 28 ago. 1989. REsp n. 38/SP, Min. Rel. Luiz Vicente Cernicchiaro.

⁶³ STJ, DJe 5 mar. 2013. REsp 1.060.210. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

⁶⁴ À época do julgamento do REsp 1.060.210/SC o CPC/1973 ainda era vigente. Atualmente o tema é regulado pelo artigo 1.036 do CPC/2015.

⁶⁵ SAUER, João Guilherme. *ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”. A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, jan. 2012. p. 83-94.

do adquirente para instalar a bomba. Nesses termos, em que Município são prestados os serviços?⁶⁶

Segundo Sauer, é inegável que, física ou materialmente, há prestação de serviços em pelo menos dois municípios. Ainda assim, afirma “que não é possível segmentar-se o serviço de modo a se recolher o ISS a cada uma das municipalidades, por isso que ele é, realmente, um só, embora de execução continuada.”⁶⁷

Nos termos do art. 116 do CTN é possível afirmar que, enquanto unidade, o serviço só existe quando se completa⁶⁸, pois, em correspondência com o exemplo citado, se o fabricante deixa o serviço pela metade, ele simplesmente não o prestou.

Sauer conclui sua análise aplicando o entendimento do STJ ao exemplo do fabricante de bombas. Conforme o autor,

o critério do STJ torna, na prática e na maioria dos casos, a fabricante das bombas do exemplo contribuinte de tantos municípios quantos sejam aqueles nos quais os tomadores de serviços – e não a sua prestadora – estejam estabelecidos ou domiciliados. É sabido que a condição de contribuinte, no Brasil, obriga a empresa a dotar-se de um considerável grau de organização: instalações, métodos e pessoal contábeis, emissão de cheques, posse das guias de pagamento da pessoa política competente etc. Essa organização deve também dominar razoavelmente a legislação dos seus credores tributários e estar habilitada para satisfazer-lhes tempestivamente as exigências, de vez que as penalidades para a sua inobservância são pesadas.⁶⁹

Ante o exposto, é possível observar que estamos diante de um impasse entre normas, e que embora a LC 116/2003 tenha empenhado esforços em resolver as contradições sobre o sujeito ativo da relação tributária do ISS, coube ao judiciário, após analisar o texto legal que regula o imposto comparativamente aos casos concretos que lhe são demandados, delimitar a competência territorial para a cobrança do ISS.

⁶⁶ SAUER, João Guilherme. *ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”*. *A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, jan. 2012. p. 83-94.

⁶⁷ SAUER, João Guilherme. *ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”*. *A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, jan. 2012. p. 83-94.

⁶⁸ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

⁶⁹ SAUER, João Guilherme. *ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”*. *A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, jan. 2012. p. 86.

2.2. A solução da Lei Complementar n. 116/2003

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 156, III⁷⁰, que compete aos Municípios instituir imposto sobre os serviços de qualquer natureza, não incluídos no campo de incidência do ICMS⁷¹, definidos em lei complementar.

Isso significa que, como o ICMS incide somente sobre os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual, o legislador pode instituir a cobrança de ISS sobre todos os demais serviços, bastando, para tanto, definir tal incidência em lei complementar.

Atualmente, a Lei Complementar nº 116/2003 é responsável por fornecer a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes do Imposto Sobre Serviços, em observância aos preceitos constitucionais.

Por meio da referida lei, o legislador incrementou a lista de serviços, incluindo novas atividades, e aperfeiçoou a redação daqueles que já constavam, de modo que o número de serviços listados praticamente dobrou.

Isso porque, com o desenvolvimento tecnológico e a natural evolução do setor de prestação de serviços, as novas atividades que foram surgindo ficaram à margem da tributação por falta de previsão legal. Essa questão é parcialmente resolvida pela Lei Complementar 116/2003, que amplia o campo de incidência do imposto, incluindo serviços outrora não tributados em sua lista de serviços.

Comparativamente ao DL 406/68, a Lei Complementar 116/2003 aumentou o rol de serviços enumerados na lista anexa, realizando o desdobramento de atividades que possuem a mesma natureza originária, e tentou solucionar o dilema acerca do local de incidência do Imposto Sobre Serviços com a definição de exceções à regra geral aplicada pelo caput do artigo 3º da Lei.

⁷⁰ CFEB/88. Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

⁷¹ Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência estadual.

Inicialmente, eram 22 (vinte e duas) as hipóteses de exceção quanto ao local de incidência do ISS previstas no artigo 3º da Lei 116; após, com as alterações realizadas pela Lei Complementar nº 157/2016, este número subiu para 25 (vinte e cinco) devido a inclusão dos seguintes incisos: (i) XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22⁷², 4.23⁷³ e 5.09⁷⁴; (ii) XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01⁷⁵; (iii) XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04⁷⁶ e 15.09⁷⁷.

Observa-se que a Lei procura equacionar a questão relativa ao local do pagamento do imposto, vez que o local da prestação de serviços é – e sempre foi – responsável por uma das principais polêmicas relativas ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços. Isso porque, muitos prestadores que são estabelecidos em uma localidade, mas prestam serviços em outra(s), passaram a ser tributados por ambos os municípios, ficando, portanto, sujeitos à dupla tributação.

Com o advento da Lei Complementar 116/2003, a regra geral do art. 12 do DL 406/68 foi mantida, ou seja, o imposto continuou sendo devido ao município do estabelecimento prestador. Porém, como mencionado, as exceções a essa regra foram ampliadas, de forma que muitos dos serviços cuja prestação ocorre no próprio domicílio do tomador ficaram sujeitos ao pagamento neste município.

Nos termos apresentados, cumpre destacar a lista de serviços da qual tratamos nesse tópico surgiu da necessidade de delimitar o campo de incidência do ISS, e foi a forma mais

⁷² Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 4.22: Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

⁷³ Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

⁷⁴ Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

⁷⁵ Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

⁷⁶ Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

⁷⁷ Lista de Serviços anexa a Lei Complementar 116/2003, item 15.09 – Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

prática encontrada pelo legislador para solucionar os conflitos originados das especificidades técnicas atuais que envolvem os serviços.

Entretanto, o procedimento de listar serviços gerou mais efeitos negativos do que positivos, pois a existência da lista acaba gerando insegurança jurídica, tendo em vista que hoje, quando surge um serviço novo, ou antigo, com uma outra denominação, ou novas nuances, não se pode afirmar se o mesmo será ou não tributado, cabendo essa missão aos tribunais⁷⁸.

Retomando a análise realizada no capítulo supra, cumpre informar que, no que tange a taxatividade da lista anexa, prevalece o entendimento que atribui caráter taxativo aos serviços listados; ou seja, ainda que se esteja diante de outras modalidades que possam se enquadrar dentro do conceito de serviço, caso a espécie não esteja devidamente discriminada na lista anexa, não incidirá o ISS.⁷⁹

Sobre este ponto manifestou-se Aires Barreto, pois, para o autor, não é possível limitar a incidência do Imposto Sobre Serviços a uma lista, vez que isso não configura a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, descaracterizando a natureza do tributo.⁸⁰

Os Tribunais Superiores, por sua vez, entenderam pela taxatividade da lista de serviços anexa a Lei Complementar nº 116/2003, mas concluíram ser plausível a interpretação extensiva dos itens listados, desde que com cautela. Isso porque, se a natureza do serviço não tributado é idêntica à de um que sofre incidência e se, no item da Lista de Serviços relativo ao serviço tributado, consta a expressão congêneres ou afins, deve prevalecer o entendimento dos Tribunais Superiores, uma vez que o serviço estava previsto na hipótese normativa, podendo ser alcançado pela expressão generalizante da regra.

Tem-se, então, que a solução encontrada pelo legislador ao elaborar a Lei Complementar 116/2003 foi ampliar a lista de serviços e incluir exceções à regra geral de

⁷⁸ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 145.

⁷⁹ STJ, DJe 8 out. 2009. REsp 1.111.234 (tema 132 - Julgado conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos no âmbito do STJ). Min. Rel. Eliana Calmon.

⁸⁰ BARRETO, Aires. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 131.

incidência do ISS, de forma que as controvérsias em torno da competência territorial para exigir o tributo fossem reduzidas.

2.2.1 Conceito de estabelecimento empresarial no direito privado

A conceituação de estabelecimento empresarial está disposta nos artigos 1.142 a 1.149 do Código Civil de 2002. Nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho, é o “conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ao desenvolvimento da empresa.”⁸¹

No mesmo sentido, expõe Oscar Barreto Filho⁸²: “é o complexo de bens, materiais e imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil.”

Nestes termos, pode-se apontar algumas características do estabelecimento empresarial: (i) é a reunião de bens (de várias naturezas: mercadorias, máquinas, instalações, tecnologia etc) necessários ao desenvolvimento da atividade econômica; e (ii) enquanto bem do patrimônio do empresário, o estabelecimento empresarial não se confunde com os bens que o compõem.

Ademais, o estabelecimento empresarial pode ser descentralizado, caso em que será possível haver, além da sede (ou matriz), filiais, agências, sucursais, depósitos e outros. No que tange a descentralização do estabelecimento, tem-se a possibilidade de um empresário ter apenas um estabelecimento empresarial ou vários espalhados numa mesma localidade ou em localidades diferentes.

Como exposto, o estabelecimento empresarial é composto por um complexo de bens materiais ou imateriais. Por bens materiais ou corpóreos temos os bens móveis (vitrinas, equipamentos, balcão, mercadorias, etc.) e os bens imóveis. Os bens imateriais ou incorpóreos, por sua vez, são a propriedade comercial (direito ao local onde está sediado o estabelecimento empresarial); o nome comercial: firma ou denominação; os acessórios do

⁸¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 13ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. p. 96.

⁸² FILHO, Oscar Barreto. *Teoria do Estabelecimento Comercial*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988.

nome comercial (título do estabelecimento e as expressões ou sinais de propaganda); a propriedade industrial (os privilégios de invenção, modelos de utilidade e dos desenhos, e modelos industriais, direitos de uso de marcas de indústria e comércio); e a propriedade imaterial: o aviamento (reputação e crédito do comerciante ou boa qualidade e variedade de seus produtos).

Assim, tem-se no direito privado a definição de estabelecimento empresarial nos seguintes termos: todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária, podendo o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza.

2.2.2 Definição de estabelecimento prestador para fins de incidência do ISS

O local do estabelecimento prestador é eleito pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 como um dos aspectos espaciais do fato gerador do ISS, capaz de definir o local de pagamento do imposto, isto é, definir o Município competente para tributar.

Com intuito de conferir efetividade ao disposto no artigo 3º, o art. 4º define o estabelecimento prestador nos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Referiu-se o legislador, como estabelecimento prestador, ao local onde o contribuinte realiza a prestação de serviço, de modo temporário ou permanente, e que configure unidade econômica ou profissional, independentemente de sua denominação.

Conforme o entendimento de Kiyoshi Harada⁸³, o conceito de estabelecimento, para efeito de ISS, deve ser bem mais amplo do que o estipulado pela Lei Complementar, pois para

⁸³ Kiyoshi Harada é autor de inúmeras obras jurídicas e professor de Direito Administrativo, Tributário e Financeiro em diversas instituições de ensino superior. Especialista em Direito Tributário e Ciência das

sua identificação deve-se levar em conta diversos fatores que, isolados ou em conjunto, caracterizam a existência de um estabelecimento. Nas palavras de Harada, constitui um estabelecimento,

a habitualidade da prestação de serviço em determinado município; a existência de um ponto de contato com clientes; os cartões de visita; o *site* na Internet; as contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica e de água; a manutenção de pessoal e equipamento necessários à execução dos serviços; as informações do tomador de serviços; as eventuais inscrições em outros órgãos públicos; os anúncios e propagandas etc.⁸⁴

Observe-se que, no entendimento acima citado, o conceito de estabelecimento não requer a existência de uma construção, de um espaço físico, vez que uma diversidade de fatores distintos é capaz de caracterizar um estabelecimento prestador.

Diante das distintas interpretações acerca do dispositivo legal que regula o ISS, os doutrinadores do tema se manifestaram a respeito para definir o conceito de estabelecimento prestador. Segundo as lições de Aires Barreto,

configura estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).⁸⁵

No mais, aduz o jurista que “estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (facere) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.”

Tem-se, até então, que estabelecimento prestador é o local onde os serviços são, de fato, prestados, não importando de qual local se trata, bastando que tenha sido efetivamente desenvolvida a prestação de serviços.

Adiciona-se o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, no qual o conceito de estabelecimento, enquanto elemento básico para definir o local da prestação e o município titular do ISS, deve compreender todos os bens e pessoas suficientes para a prestação de

Finanças, é Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas e ex-Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. *ISS. Definição do Estabelecimento Prestador do Serviço*, 2017. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/iss-definicao-do-estabelecimento-prestador-do-servico/>>. Acessado em 16 jun. 2018.

⁸⁵ BARRETO, Aires. *O ISS na Constituição e na lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005. p. 316.

serviços. Em suma, a existência efetiva de elementos como máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos, entre outros, permite a caracterização de um estabelecimento como prestador de serviços.

Simone Rodrigues da Costa Barreto, advogada tributarista, em artigo publicado no site do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET⁸⁶, apontou uma diferença entre a noção de estabelecimento prestador e a de estabelecimento do prestador. Nas palavras da tributarista, “a primeira nos conduz ao local em que se dá a prestação do serviço, independentemente do local físico em que esteja estabelecido o prestador. Já a segunda nos conduz ao estabelecimento físico do prestador, que pode ou não coincidir com o local da efetiva prestação do serviço.”

Diante da divergência apontada, é possível observar que, aparentemente, o legislador, ao se valer da expressão “estabelecimento prestador”, não se referiu à sede ou ao estabelecimento físico do prestador, mas sim ao local da efetiva prestação do serviço, o que não surpreende, uma vez que a Constituição Federal, por meio do princípio da territorialidade, preconiza a incidência do ISS no local da realização do serviço.

Consoante as lições de Paulo de Barros Carvalho,

o exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n. 406/68 (com a redação dada pela LC n. 56/87) e com a LC n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica do ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS.⁸⁷

Nesse contexto, diante do posicionamento doutrinário⁸⁸, a significação a ser construída a partir do enunciado originariamente contido no art. 12, ‘a’, do Decreto-lei nº 406/68 e, atualmente, no caput do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/03, é a de que o local do estabelecimento prestador coincide com o local onde os serviços são efetivamente prestados.

⁸⁶Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/diferentes-criterios-de-definicao-de-estabelecimento-prestador-nas-decisoes-do-stj-por-simone-rodrigues-costa-barreto/>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

⁸⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015, p. 682-683.

⁸⁸A controvérsia não foi solucionada, definitivamente, pelo Supremo Tribunal Federal, mas o Superior Tribunal de Justiça apreciou a questão, sob a égide do art. 12, ‘a’, do Decreto-lei nº 406/68. Em contrapartida, o Superior Tribunal de Justiça, não se posicionou firmemente sobre o tema, haja vista a existência de dois Recursos Repetitivos que apontam para direções opostas (Recursos Especiais nºs 1.117.121/SP e 1.060.210-SC).

Assim, a definição de estabelecimento prestador como o local em que o prestador executa os serviços consagra ao Município onde se dá a efetiva prestação dos serviços o direito ao recolhimento do ISS.

2.2.3 Interpretação da jurisprudência sobre o estabelecimento prestador para definição territorial da competência para o ISS

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, de acordo com a LC 116/2003, tem-se que: i) como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; ii) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); iii) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

Cumpre realizar uma breve análise histórica dos julgados concernentes ao tema. A controvérsia acerca do local da prestação de serviços para fins de incidência do imposto é antiga nas pautas do STJ. A complexidade de alguns serviços, e por consequência, a necessidade de mais de um estabelecimento para a execução total da prestação traz um alto nível de complexidade para a questão.

Inicialmente, quando ainda em vigor o DL 406/68⁸⁹, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 38, entendeu o seguinte:

O ISSQN é tributo de competência dos Municípios. Ademais, o fato imponible deve ocorrer nos limites geográficos dessa pessoa jurídica de Direito Público Interno. Decorre, inclusive, de princípio de harmonia das normas constitucionais. A conclusão não se altera ainda que o Município impute omissão ao contribuinte. Se o

⁸⁹ Cumpre esclarecer que a Lei Complementar 116/2003 não revogou totalmente o Decreto-lei 406/68, mas apenas alguns dispositivos, permanecendo alguns vigentes até o momento.

fato gerador acontece em outro local, evidente a invasão de competência. Pouco importa que a alegação afirme existência de malícia. O defeito jurídico é combativo através de outra via.⁹⁰

A posição do STJ se manteve a mesma por muitos anos: o Município em cujo território se concretizou o fato gerador será competente para cobrar o tributo, em respeito ao preceito constitucional que concede ao Município competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza previstos em lei complementar.

A orientação do Tribunal Superior possibilitou que todo e qualquer Município fosse sujeito ativo da obrigação tributária, bastando que uma empresa, a partir da prestação de um único e isolado serviço por meio físico, ou seja, no território de determinado Município, fosse tributada. A Ministra Eliana Calmon foi pontual em seu voto no REsp 399.249/RS. Vejamos:

Em relação ao mérito do ISS, confesso que, quando cheguei ao STJ, encontrei uma jurisprudência reiterada na Casa de que o imposto deveria ser recolhido no local da prestação de serviço. Adotei o entendimento, segundo a jurisprudência da Corte. Porém, verifiquei que esse entendimento era objeto de diversas críticas e as reuni para estudá-las, quando tivesse oportunidade de vir a julgar a tese. A oportunidade apareceu quando o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins relatou o REsp 252.114/PR. Ao examiná-lo, verifiquei que, efetivamente, a jurisprudência deste Tribunal está em testilha com o previsto no art. 12 do Decreto-lei 406/68. Essa é a maior queixa, porque, examinado o referido dispositivo, encontraremos: Considera-se local da prestação de serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetua a prestação. Pode se verificar que o fato gerador ocorre sempre no local do estabelecimento da prestação de serviço ou onde está domiciliado o prestador de serviço; com a exceção prevista na alínea "b" - quando se referir à construção civil. Preocupe-me, porque o entendimento pretoriano está em confronto absoluto com a lei. Examinei toda a jurisprudência anterior; verifiquei o primeiro acórdão do Ministro Demócrito Reinaldo, que deu a interpretação que veio a prevalecer nos anos anteriores; consultei a doutrina e encontrei a explicação: o problema está na Constituição. Os juristas e os tributaristas mais autorizados: Roque Komatsu, Ives Gandra da Silva Martins Filho, Marçal Justen Filho e outros catalogados de uma série de artigos a respeito do ISS dizem que o grande problema é a Constituição afirmar, no seu art. 156, inciso III, que cabe ao município cobrar o ISS. Por sua vez, o imposto incidente sobre a prestação de serviços realizados no seu território é criado por meio de uma lei municipal que obedece, por sua vez, a lei complementar. Assim, se ele é cobrado em um município diverso daquele do local da prestação de serviço, estar-se-á dando à lei municipal o caráter de extraterritorialidade. Tenho, então, dois dispositivos legais: um na Constituição, outro no Decreto-Lei 406/68. Qual deve prevalecer? Dizem os juristas que deve prevalecer a Constituição. Entretanto, cabe um segundo questionamento: se tenho uma norma infraconstitucional que está em testilha com a norma constitucional, devo arguir a inconstitucionalidade. Mas o problema é que o art. 12 do Decreto-lei 406/68 não é inconstitucional em relação a todos os serviços, mas somente quando o serviço é prestado fora do local do estabelecimento, porque, de um modo geral, as prestadoras de serviço realizam seu trabalho no local onde está sua sede. Excepcionalmente elas prestam o serviço fora desta sede. De forma que não se pode arguir a inconstitucionalidade do decreto por inteiro. As dificuldades são grandes,

⁹⁰ STJ, DJ 28 ago. 1989. REsp n. 38/SP, Min. Rel. Luiz Vicente Cernicchiaro.

pois, no caso, por exemplo, do Rio Grande do Sul, existe uma excepcionalidade que se repete em relação aos municípios que têm outros municípios circunvizinhos, como também a Grande São Paulo, Recife e Salvador, o qual tem o seu polo petroquímico fora do Município de Salvador e dá azo, inclusive, ao problema da guerra fiscal. Esta é uma dificuldade enorme para as empresas prestadoras de serviços porque a sede se estabelece no município e a prestação de serviço se espalha em diversos outros. O problema é tamanho que, dizem os tributaristas, muitas empresas preferem até recolher duas ou três vezes o ISS por causa das complexidades contábeis, resultantes de uma legislação municipal miúda. A pergunta que fica é a seguinte: não seria bem mais razoável ficar com a norma infraconstitucional, com o Decreto-lei 406/68 e abandonar o dispositivo constitucional? Pode parecer que sim, momentaneamente, mas se a Constituição é desobedecida aqui e acolá começaremos a abrir mão de garantias. A conclusão de todos os tributaristas respeitáveis é no sentido de que não se pode ainda acusar o Superior Tribunal de Justiça de infringir a norma, porque a nossa jurisprudência está em sintonia com a Constituição.⁹¹

Cumpra expor, nesse ponto, que embora a Ministra Eliana Calmon tenha apresentado a controvérsia perante o Tribunal Superior, e reconhecido a confusão gerada para o contribuinte, mais ainda, reconhecido a guerra fiscal fruto da dúvida quanto ao local de incidência, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 399.249/RS, confirmou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limites territoriais.

Posteriormente, no ano de 2009, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.121/SP, considerado representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC de 1973, a Primeira Seção do STJ consolidou o entendimento no sentido de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador.

Em seguida, o tema foi apreciado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 1.060.210/SC⁹², sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, e processado nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil⁹³. No referido julgado, foi pacificado o entendimento de que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência

⁹¹ STJ, DJ 2 dez. 2002. REsp 399.249/RS. Min. Rel. Francisco Peçanha Martins.

⁹² STJ, DJe 5 mar. 2013. REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

⁹³ À época do julgamento do REsp 1.060.210/SC o CPC/1973 ainda era vigente. Atualmente o tema é regulado pelo artigo 1.036 do CPC/2015.

do DL 406/68, era o Município da sede do estabelecimento prestador e, a partir da LC 116/03, passou a ser aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada.

Pode-se concluir, a partir da tese firmada por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, que: (i) o art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador; (ii) a interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária; (iii) após a vigência da LC 116/2003, pode-se afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.⁹⁴

Embora a atividade em questão no julgado destacado seja o *leasing*, a orientação consagrada no acórdão aplica-se para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS, conforme decidiu o Ministro Og Fernandes⁹⁵.

Conclui-se, portanto, que o entendimento vigente no STJ é o seguinte: (i) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, era o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (ii) a partir da LC 116/03, tornou-se aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora. Eis o precedente que rege a interpretação do artigo 3º da Lei Complementar 116/2003.

2.2.4 Exceções à regra do estabelecimento prestador e outros critérios previstos na LC 116/2003

⁹⁴ STJ, DJe 5 mar. 2013. REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

⁹⁵ STJ, DJe 20 mai. 2014. AgRg no REsp 1.390.900/MG, Min. Rel. Og Fernandes.

Como exposto, comparativamente ao DL 406/68, a Lei Complementar nº 116/2003 manteve a regra geral do "estabelecimento prestador", mas dispensou à matéria tratamento mais amplo, arrolando uma série de situações específicas nas quais o conceito de estabelecimento perderia sua condição de local de prestação. Dispõe o artigo 3º da referida lei, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em lei.⁹⁶

Conforme concluiu Roberto Adolfo Tauil, enquanto a construção civil representava a única exceção à regra geral contida no Decreto-lei nº 406/68,

a Lei Complementar nº 116/2003 adicionou um novo elenco de serviços, entendendo que a prestação destes não poderia, em hipótese alguma, ser prestada em estabelecimento do contratado a prestar o serviço, incompatível em estrutura e de

⁹⁶Lei Complementar 116/2003. Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; X – VETADO XI – VETADO XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa. XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.

meios, ao exercício da atividade obrigada. São serviços que, obrigatoriamente, só poderiam ser prestados no local de seus resultados.⁹⁷

As exceções à regra matriz do estabelecimento prestador correspondem aos serviços em que a execução seria impossível em um determinado estabelecimento do prestador, em vista de suas especificidades. Em geral, são serviços prestados externamente e que dispensam estabelecimentos próprios. Conforme exemplifica Taul, “uma empresa de construção civil pode ter, apenas, uma pequena sala como estabelecimento, mas, ao mesmo tempo, prestar grandes serviços de empreitada de obras civis. São serviços em que o conceito de estabelecimento prestador se torna incompatível, diante da natureza da prestação.”

Nota-se que o legislador procurou selecionar ao máximo as incompatibilidades, elegendo o Município onde se localiza efetivamente a execução do serviço como local da incidência do imposto. Convém esclarecer que a relação de exceções é taxativa, de forma que os serviços que não fazem parte do rol de exceções devem seguir a regra estabelecida no caput do art. 3º, ou seja, o imposto fruto da prestação de serviços deve ser recolhido no local do estabelecimento prestador.

⁹⁷ TAUIL, Roberto Adolfo. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0026.pdf>> . Acesso em 21 jun. 2018.

CAPÍTULO 3 - PROBLEMAS ENCONTRADOS NA DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TERRITORIAL PARA A COBRANÇA DO ISS E A GUERRA FISCAL ENTRE MUNICÍPIOS

3.1 Precedentes que demonstram que a solução trazida pela LC 116/2003 não resolveu o problema da delimitação da competência territorial para o ISS

A evidente guerra fiscal entre os Municípios é justificada pelas controvertidas interpretações dadas ao termo “estabelecimento prestador” constante na lei complementar que regula o Imposto Sobre Serviços.

A princípio, apesar de o tributo constar das Constituições de 1946 e de 1967, bem como do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), a lista de serviços tributados continha apenas 3 (três) itens. A partir da entrada em vigor do Decreto 406/68, responsável pela efetiva cobrança do imposto, a lista foi ampliada para 29 (vinte e nove) serviços, e houve, então, uma primeira tentativa de disciplinamento e de definição das normas gerais de incidência do ISS.⁹⁸

Não foram poucas as tentativas de esgotar o problema acerca da incidência do tributo. Diante da crescente variedade de serviços, o ISS sofreu modificações e ampliação em sua lista de serviços por meio, respectivamente, (i) do Decreto Lei 834/69; (ii) da Lei Complementar 56/87; (iii) da Emenda 1/69; e (iv) da Lei Complementar 100/99.

Em que pese os esforços do poder público, as mudanças até então apresentadas não resolveram a problemática do tema. Nesse ponto, surge a Lei Complementar nº 116/03, a qual efetivamente atualizou a legislação e a regulamentação do ISS. Para tal, a lei complementar ampliou a lista de serviços e adicionou novos tipos de serviços que, a exemplo da construção civil, passaram a ser tributados no local da prestação dos serviços, ou seja, no local do tomador dos serviços.

Todavia, embora a LC 116/2003 tenha buscado dirimir os conflitos de competência em torno da incidência do ISS, a controvérsia acerca do Município competente para o recolhimento do imposto não foi resolvida.

⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

Conforme expõe Ives Gandra da Silva Martins e Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque⁹⁹, diante da não solução do conflito de competência, surgiram duas novas situações:

Uma primeira, de flagrante ilegalidade, ocorre no caso dos municípios que, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional 37 de 2002 (que estabeleceu piso de 2% na alíquota do ISS), continuaram a oferecer alíquotas inferiores àquele patamar. Alíquotas abaixo do piso ferem a Constituição, que proíbe em seu artigo 88 das disposições transitórias a "concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida...". Mesmo que o "estabelecimento prestador" esteja efetivamente localizado no município, o mesmo não pode praticar renúncia fiscal, tributando-o a menor do que 2%, seja em termos de sua alíquota nominal, seja em termos de redução de sua base de cálculo (definida como o preço cheio dos serviços prestados).

A segunda situação é uma fraude evidente, escorada em uma interpretação equivocada da lei. Empresas passaram a instalar-se apenas "no papel" em paraísos fiscais, mantendo nessas localidades apenas uma sede de fachada, uma caixa postal, ou um endereço formal, mas não possuindo no local qualquer "estabelecimento prestador" de serviços.

Além disso, de acordo com o entendimento dos referidos autores, ainda no ano de 2006, “da forma como a situação está delineada, os conflitos em breve se tornarão um dos maiores focos de contenciosos tributários do país, com prejuízos evidentes para todos.”¹⁰⁰ É o que se passa a demonstrar.

Desde a promulgação da LC em comento, em 2003, são incontáveis as ações ajuizadas por municípios e contribuintes com o intuito de solucionar o dilema em torno da competência territorial para a cobrança do ISS. Frente à imensidão de demandas, far-se-á a análise dos precedentes com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

O Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos Recursos Repetitivos, analisou duas controvérsias: (i) a competência tributária para a cobrança de ISS, quando da realização de serviço de engenharia consultiva (Tema 198)¹⁰¹; (ii) a incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil ou leasing, sobressaindo a questão referente ao sujeito ativo da presente relação jurídico-tributária (Tema 355)¹⁰².

⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

¹⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

¹⁰¹ STJ, REsp 1.117.121, 29 out 2009, Min. Rel. Eliana Calmon.

¹⁰² STJ, REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 2013

No que tange a construção civil, a 1ª Seção do STJ entendeu que em se tratando de construção civil, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra "b" do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003).

Em relação ao leasing, firmou-se precedente para definir que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

O precedente firmado no julgamento do Tema 355 não se limita aos casos de *leasing* financeiro, estendendo-se a todas as demandas originárias de dúvidas quanto ao local de incidência do imposto, bem como o Município competente.

O que se observa, diante do exposto, é que as medidas adotadas pela Lei Complementar 116/2003 não solucionaram o problema acerca da competência municipal para cobrança do imposto, ficando a cargo dos tribunais a decisão sobre cada caso concreto a eles direcionado.

Não obstante, foi necessário que o STJ estabelecesse um parâmetro de interpretação de modo a firmar um precedente. O local de incidência do ISS é definido, portanto, a partir da leitura dos dispositivos legais em conjunto com a interpretação aplicada pela Corte Superior.

Nesses termos, temos que: após a vigência da LC 116/2003 pode-se afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.¹⁰³

¹⁰³ A definição de “unidade econômica ou profissional” mantém a divergência acerca do local de incidência do ISS, pois não há critérios objetivos para identificar o que de fato vem a ser uma unidade econômica ou profissional. Isso faz com que alguns municípios adotem o critério do local da prestação, outros o local da sede, fazendo com que não seja raro que o contribuinte seja demandado por mais de um Município para a cobrança do ISS sobre o mesmo fato gerador, o que acirra a guerra fiscal.

3.2 Novas demandas socioeconômicas e novas tecnologias que reforçam o problema da regra do estabelecimento prestador

As mudanças proporcionadas pelas novas tecnologias são inúmeras e se estendem a cada um dos setores sociais. Dentre os setores, cabe, no presente estudo, destacar o fiscal, especificamente no que tange a competência territorial para exigir o Imposto Sobre Serviços.

Conforme vem sendo analisado, o local de incidência do ISS é um dos pontos mais controvertidos do direito tributário. Nesse sentido, cabe refletirmos o quão benéfica a tecnologia é para os procedimentos fiscais.

Com o advento da internet¹⁰⁴, as relações de comércio se estenderam para o mundo virtual, criando o denominado “comércio virtual”. Além disso, o acesso a uma infinidade de conteúdos sobre os mais diversos temas foi facilitado, proporcionando maior independência na busca por informações.

O setor de serviços, por sua vez, foi especialmente atingido. A fim de criar respostas para as necessidades presentes no mercado, empresas do mundo inteiro passaram a investir constantemente em inovação, proporcionando ao direito tributário, esfera responsável por cuidar da arrecadação dos Estados e limitar o poder estatal de tributar, um grande desafio.

Isso porque, como expõe Tarcísio Teixeira¹⁰⁵, junto com a internet surgiu a necessidade de se repensarem conceitos como, por exemplo, mercadoria, estabelecimento e local da prestação de serviços face ao Sistema Tributário Nacional vigente.

Em que pese os benefícios trazidos para a sociedade de uma maneira geral, pode-se dizer que a problemática acerca do local de incidência do Imposto Sobre Serviços foi agravada com o surgimento do “comércio eletrônico”, uma vez que este possibilita variadas negociações em distintas localidades¹⁰⁶.

¹⁰⁴ É um sistema que interliga computadores e, de acordo com a Norma 004/95, item 3, alínea a (aprovada pela Portaria nº 148/1995 do Ministério das Comunicações), é: “Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamento e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores”.

¹⁰⁵ TEIXEIRA, Tarcísio. *Internet: o conceito da atividade empresarial de provimento de acesso para fins tributários*. Revista Interesse Público n. 39, ano 8, 2006.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 336

Analisando atentamente a Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 podemos concluir e identificar três divisões ou grupos de serviços classificáveis segundo o local de sua prestação: (i) aqueles cuja prestação necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador, ou seja, em um determinado local físico; (ii) aqueles em que a prestação ocorrerá fora do estabelecimento prestador; e (iii) aqueles que, por suas características, podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou em um terceiro lugar qualquer.

A maior problemática relacionada à competência para exigir e arrecadar o ISS é encontrada nos casos em que o serviço pode ser prestado tanto no estabelecimento prestador, quanto em um local qualquer totalmente diferente do estabelecimento prestador ou do tomador do serviço¹⁰⁷.

Nos tempos atuais, em que a informática e principalmente a internet propiciam a aproximação virtual das pessoas e aceleraram a comunicação, não é mais preciso que o prestador vá pessoalmente ao encontro do cliente para fechar negócios ou cumprir contratos. Diante disso, é fundamental destacar o emblemático caso do leasing, objeto de discussão sob o rito dos Recursos Repetitivos no STJ. Conforme trecho do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho,

As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou consectários do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento.¹⁰⁸

O deslinde da questão exige entender que a prestação dos serviços incluídos nesta categoria, que abrange, por exemplo, além dos citados assessoria, consultoria, e arrendamento

¹⁰⁷ Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 19.06.2018.

¹⁰⁸ STJ, REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

mercantil, serviços de informática, publicidade, corretagem, intermediação, entre outros, demanda a existência de uma base operacional, física ou não, onde o prestador concentre a estrutura necessária, seja ela de equipamentos ou mesmo de bens imateriais como o conhecimento ou a tecnologia a ser empregada.¹⁰⁹

Nas palavras de Ives Gandra e Marcos Cintra¹¹⁰,

no mundo moderno, marcado pela globalização, pela fácil comunicação e pela moderna tecnologia da informatização, o disciplinamento do comportamento tributário dos contribuintes nunca é exaustivo. O planejamento tributário desafia o arrecadador de impostos no mundo moderno. Além disso, casos especiais, que fogem às caracterizações típicas descritas em lei, estarão sempre desafiando a capacidade legislativa do poder público. A solução aqui proposta não envereda pelo caminho tradicional de edição de legislações cada vez mais complexas, mais burocráticas, e mais caras para tentar enquadrar os casos excepcionais que insistem em ser inesgotáveis.

Nesse ponto, é interessante destacar que a Lei Complementar nº 157/2016 ampliou a lista de serviços anexa a LC 116/2003 ao acrescentar serviços prestados via internet, situação em que se encontram aplicativos como Uber¹¹¹, Cabify¹¹², Ifood¹¹³, Netflix¹¹⁴ e Spotify¹¹⁵, casos em que, muitas vezes, sequer se vislumbra uma efetiva prestação de serviços, nos termos definidos anteriormente. Além disso, não se identifica estabelecimento prestador (muitas vezes estão fora do país) nem mesmo um local estático para a prestação de serviços, o que agrava a problemática da definição da competência territorial dos municípios para a cobrança do ISS.

Como explica Juliana Minorello, diretora jurídica da Cabify, a incerteza acerca do local de incidência do ISS proporciona desmedida insegurança jurídica ao contribuinte, que passa a lidar com preocupações como a diferença nas alíquotas dos municípios, o custo operacional

¹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

¹¹¹ Uber é uma empresa multinacional americana prestadora de serviços eletrônicos na área do transporte privado urbano, através de um aplicativo de transporte que permite a busca por motoristas baseada na localização.

¹¹² Cabify é uma empresa multinacional de rede de transporte que fornece carros de alto padrão para serem solicitados através de seu aplicativo para smartphone. Fundada em Madri, Espanha.

¹¹³ iFood é uma empresa brasileira fundada em 2011, atuante no ramo de entrega de comida pela internet, líder no setor na América Latina, com presença na Argentina, México e Colômbia.

¹¹⁴ Netflix é uma provedora global de filmes e séries de televisão via *streaming*, atualmente com mais de 100 milhões de assinantes. Fundada em 1997 nos Estados Unidos, a empresa surgiu como um serviço de entrega de DVD pelo correio.

¹¹⁵ Spotify é um serviço de streaming de música, *podcast* e vídeo que foi lançado oficialmente em 7 de outubro de 2008. É o serviço de *streaming* mais popular e usado do mundo. Ele é desenvolvido pela startup Spotify AB em Estocolmo, Suécia.

de ter uma filial, inscrição local, tipo de nota fiscal e envio de informações para a Fazenda local.¹¹⁶

Diante disso, como demonstrado ao longo do presente trabalho, o Superior Tribunal de Justiça determinou que o recolhimento do ISS se ¹¹⁷desse na cidade em que está baseado o núcleo do serviço, isso é, no local da atividade fim da empresa. No caso dos aplicativos isso significaria o recolhimento do imposto na cidade na qual é feito o cadastramento dos motoristas ou dos restaurantes.

O que se pode observar, diante do exposto, é que o denominado “comércio virtual” e as constantes surpresas que o mundo globalizado apresenta são capazes de contribuir para a fomentada guerra fiscal entre os Municípios, pois, frente ao cenário tributário brasileiro, extremamente complexo e burocrático, a ampliação espacial da prestação de serviços acaba por aumentar a insegurança quanto ao local de incidência do imposto, tornando a arrecadação uma verdadeira competição.

3.3. Possíveis soluções para a guerra fiscal dos Municípios

Preliminarmente, cabe uma breve análise da organização do Sistema Tributário Nacional, visto que a denominada “guerra fiscal” não se restringe a esfera municipal e atinge também os Estados membros.

Ives Gandra, ao escrever sobre a reforma tributária, introduziu o artigo expondo um interessante ponto de vista do sistema tributário brasileiro, utilizando as seguintes palavras:

O sistema tributário brasileiro é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.¹¹⁸

¹¹⁶ SCOCUGLIA, Livia. In: *ISS pode ser o novo vilão dos aplicativos de mobilidade*: Empresas e municípios discutem local em que deve ser feito o pagamento do imposto. Disponível em: < <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/iss-pode-ser-o-novo-vilao-dos-aplicativos-de-mobilidade>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

¹¹⁷ STJ, REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho.

¹¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In *Reforma Tributária*. IBET, p. 507.

Ademais, o autor reconhece como alguns dos principais problemas o princípio da não cumulatividade, a complexidade fiscal, a guerra fiscal entre estados e municípios (ICMS e ISS), e a superposição de incidências (IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS e CIDES).

Nesse ponto, destaca-se a acumulação de incidências, posto que há no Brasil, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos como IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDES, além dos impostos de importação e exportação.

Ives Gandra opina pela simplificação do sistema tributário, e para isso utiliza como exemplo o sistema da União Europeia, no qual adota-se um único tributo circulatório sobre bens e serviços para todas os estados que a compõem, o denominado IVA (imposto sobre o valor agregado). O renomado tributarista sustenta que a criação de um IVA nacional pertencente à Federação, com a incorporação do IPI, ICMS e ISS e partilhado entre União, estados e municípios pode ser uma solução cabível.¹¹⁹

Diante disso, pode-se dizer que uma das possíveis soluções para o fim da guerra fiscal, em âmbito nacional, é a simplificação do sistema tributário.

Em contrapartida, restringindo a problemática ao caso do ISS, é possível que a solução se encontre na interpretação do texto legal que regula o imposto. Isso porque, embora tenha tentado solucionar o problema acerca da competência municipal para incidência do Imposto Sobre Serviços, a LC não obteve sucesso e a controvérsia se manteve. Como visto ao longo do presente trabalho, a definição do termo “estabelecimento prestador” presente no artigo 3º da referida lei é objeto de longas discussões, e mais que isso, aparentemente intermináveis.

Sem embargo, afirma-se que a Lei Complementar 157 editada em dezembro de 2016 é insuficiente, pois ainda assim, quase todos os Municípios cobram duas vezes o tributo das empresas, ou seja, cobram das que estão sediadas em seu território e daquelas que lá prestam serviços.

¹¹⁹ A União Europeia, pela esmagadora maioria dos países que a compõem, conta com um único imposto sobre circulação de bens e serviços (IVA – imposto sobre o valor agregado). Nós temos, sobre esta circulação, o IPI (União), o ICMS (Estados), o ISS (Municípios), o PIS (União)-Cofins (União), CIDES (União). A irracionalidade é de tal ordem, que o contribuinte é obrigado a estudar em torno de seis legislações diversas para atender o regime próprio de cada um, afim de cumprir suas obrigações tributárias.

Conforme propõe Ives Gandra e Marcos Cintra¹²⁰, uma possível solução para o problema é seguir o princípio do destino, ou seja, considerar que o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador de serviço. Nesses termos,

a solução para o angustiante problema do ISS seria a continuidade desta tendência à sua consequência lógica. Em outras palavras, há que se inverter a legislação. O que hoje é a exceção (tributo devido no local do estabelecimento de tomador do serviço, no destino) passaria a ser a regra; e a regra (tributo devido no local do estabelecimento prestador do serviço, na origem) passaria a ser a exceção.

Seguindo o entendimento dos autores mencionados, a mudança do local de incidência do imposto para aquele onde está localizado o estabelecimento do tomador de serviços pode apresentar algumas vantagens, quais sejam: (i) eliminar as dúvidas procedentes das distintas interpretações acerca do local de recolhimento do tributo, uma vez que ocorreria sempre no local do estabelecimento do prestador, onde o serviço foi concretamente efetivado; (ii) permitir a alteração do regime de arrecadação do tributo, tornando a retenção na fonte uma obrigação do tomador de serviços, de modo que a fiscalização de cada município fique restrita às empresas que operam dentro de suas respectivas áreas geográficas; (iii) possibilitar a simplificação da legislação; (iv) criar uma situação de maior justiça social na qual o município produtor se beneficia da renda e dos empregos gerados pela prestação dos serviços enquanto o município consumidor fica com a receita tributária.

Ademais, retomando a lógica do “comércio virtual” acima exposta, observa-se que a proposta apresentada é capaz de satisfazer a controvérsia acerca do local de incidência do imposto consoante as novas demandas tecnológicas atuais, uma vez que, como muitos desses serviços são disponibilizados de forma virtual para todos os consumidores que desejem acessá-los, tornando difícil a definição do local da prestação, estes enquadrar-se-iam como exceções nas quais a tributação pelo ISS ocorrerá no estabelecimento prestador dos serviços.

Frente ao exposto, conclui-se que, na proposta apresentada por Ives Gandra e Carlos Cintra, há uma modificação do sistema atual, no qual a exceção é a tributação no destino (art. 3º da L.C. 116/03), e a regra geral é a imposição no domicílio do contribuinte. No sistema proposto, a regra seria a tributação no local da prestação e a exceção, a do estabelecimento do contribuinte. É possível que esteja-se diante de uma solução plausível.

¹²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

CONCLUSÃO

É incontestável que a Constituição Federal é a lei maior que rege as principais normas do ordenamento jurídico brasileiro. Restringindo a análise ao Sistema Tributário Nacional, observamos que a Carta Magna outorgou aos Municípios, por meio do artigo 156, inciso III, poderes para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza prestados dentro de seus limites territoriais.

Além disso, a Constituição atribuiu à lei complementar a missão de dispor sobre (i) conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) normas gerais em matéria de legislação tributária.

Como foi visto, coube ao Decreto-lei 406/68, recepcionado pela CF/88 como lei complementar, regular a matéria tributária concernente ao ISS por um longo intervalo de tempo, até o advento da Lei Complementar 116/2003.

Promulgada diante de um cenário controvertido no que diz respeito a tributação de serviços, a LC 116/2003 tentou suprimir os conflitos de competência frutos da incerteza quanto a incidência do ISS, e procurou ampliar a quantidade de serviços tributados pelo imposto para dar fim as dúvidas sobre os serviços que são de fato passíveis de tributação.

Diante dos fatos, e após estudo do tema, observa-se que (i) as soluções apresentadas pela Lei Complementar 116/2003 não foram suficientes para encerrar a polêmica acerca da tributação de serviços; (ii) as modificações trazidas pela Lei Complementar 157/2016 não foram, igualmente, suficientes para resolver a questão do ISS; (iii) independente da interpretação dada aos dispositivos que regulam o ISS, é possível que sempre haja controvérsias a respeito do tema; e (iv) os precedentes jurisprudenciais são essenciais para auxiliar a eficácia da tributação de serviços no Brasil.

Isso porque, como estudado, as novas modalidades de prestação de serviço propiciadas pelas novas tecnologias e pela internet, bem como os casos em que o local da efetiva produção do serviço é distinto daquele onde o serviço será entregue, continuarão a romper os

limites territoriais inicialmente estipulados, exigindo que os tribunais analisem cada caso concreto e, no caso de numerosas demandas sobre um mesmo serviço, firmem um precedente para solucionar o conflito.

No mais, como muito bem expos Ives Gandra, “o sistema tributário brasileiro é caótico, principalmente a luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltratam, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade.”

De fato, a acumulação de incidências tributárias e a burocracia excessiva que pairam o sistema tributário brasileiro em nada favorecem sua eficácia. No Brasil, temos, sobre a circulação de bens e serviços, a incidência de variados tributos (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS, CIDES) além dos impostos regulatórios de importação e exportação, enquanto a União Europeia, por exemplo, adota o IVA (imposto sobre o valor agregado), um único tributo circulatório sobre bens e serviços para todas os estados que a compõem.

O que se pode concluir diante de todos os fatos expostos, é que não há solução plausível para o fim da guerra fiscal senão uma reforma tributária. No presente estudo tratou-se dos conflitos de competência relativos a tributação de serviços pelo ISS, porém, há conflitos também em relação a incidência do ICMS e do IPI, por exemplo.

Neste ponto, é inevitável trazer ao texto as lições do tributarista Ives Gandra:

Definitivamente, a carga burocrática no Brasil condiciona a carga tributária, que é necessariamente injusta, confirmando a minha tese de doutoramento, apresentada em 1982, de que a norma tributária é uma norma de rejeição social, conciliando as teses de Kelsen e Cossio sobre as normas secundárias e primárias. Nas normas de aceitação, é primária a norma de comportamento e secundária aquela sancionatória. Nas de rejeição social, como a tributária, é primária a norma sancionatória e secundária a de comportamento, pois sem sanção ninguém pagaria tributos. É o que acontece no Brasil, em que a carga tributária é particularmente injusta.

Diante do exposto, é possível concluir que não há uma solução óbvia para a “guerra fiscal” entre os Municípios, pois enquanto de um lado temos variadas modalidades de serviços e contribuintes que prestam serviços de “execução continuada”, ou seja, elaboram parte do serviço em uma localidade e o perfectibilizam em outra, do outro lado encontramos o Fisco mais preocupado em arrecadar o imposto para cumprir metas do que auxiliar o contribuinte e solucionar a controvérsia. Nesse cenário, a melhor opção é, de fato, seguir o

precedente firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual o imposto considera-se devido onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Imposto Sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS*. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing Financeiro, análise da incidência. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 122, novembro 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. *ISS: construindo um conceito constitucional de serviço*. 1. Ed. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 13ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. *Aspectos e estruturação do Imposto Sobre Serviços*. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 60, nov. 2002.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil, Contratos: Teoria Geral e Contratos em Espécie*. São Paulo: Atlas, 2015.

FILHO, Oscar Barreto. *Teoria do Estabelecimento Comercial*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Imposto de indústrias e profissões: teoria e prática*. São Paulo: Saraiva, 1954.

HARADA, Kiyoshi. *ISS. Definição do Estabelecimento Prestador do Serviço*, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. *Solução para a guerra fiscal do ISS*, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Aspectos Relevantes do ISS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 182. Nov. 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. *Conflito de Competência quanto ao ISS no leasing financeiro*. Revista Interesse Público, Belo Horizonte, ano 15, n. 82, 2013.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil, Volume III, Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 19ª edição, 2015.

NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil. Vol. 3, Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SAUER, João Guilherme. *ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”*. A importância dos Elementos de Conexão para a Construção Jurisprudencial. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, jan. 2012.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. *O ISSQN e a importação de serviços*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

TEIXEIRA, Tarcísio. *Internet: o conceito da atividade empresarial de provimento de acesso para fins tributários*. Revista Interesse Público n. 39, ano 8, 2006.